

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2005-10-14

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt-Åke Nilsson, regeringsrådet Stefan Ersson och justitierådet Lars Dahllöf.

Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

Enligt en lagrådsremiss den 15 september 2005 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1999:1239) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229),
3. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Kaj Håkansson och kammarrättsassessorn Cecilia Silfverhjem.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänt

Lagrådsremissen innehåller förslag till ändringar i reglerna för beskattning av ägare till fåmansföretag. Ändringarna syftar i huvudsak till att åstadkomma lättnader i beskattningen genom att en större del av inkomsten än vad som för närvarande är fallet avses bli beskattad som inkomst av kapital i stället för som inkomst av arbete. Ägare av fåmansföretag med många anställda kommer, i fall då ägaren eller

en närstående tar ut en lön av viss storlek, att medges så stora lättnader att de i praktiken undantas från tillämpningen av reglerna. Ägare av mindre företag avses i stället kunna använda sig av en förenklingsregel som innebär att ett visst belopp, fördelat på andelarna i företaget, alltid kan tas ut som kapitalbeskattad inkomst. Vidare innebär förslaget att den del av en kapitalvinst som enligt gällande regler i lika delar beskattas i inkomstlagen tjänst och kapital föreslås i sin helhet bli beskattad i inkomstlagen tjänst. De s.k. lättnadsreglerna, som inneburit att utdelning och kapitalvinst i viss utsträckning varit skattefria på ägarnivån, föreslås bli avskaffade. I gengäld föreslås att skatten på den del av utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar i fåmansföretag som beskattas i inkomstlagen kapital, genom en reduktion av underlaget, skall sänkas från 30 till 20 procent och skatten på utdelningar och kapitalvinster på onoterade andelar som inte är kvalificerade till 25 procent. Vidare föreslås bl.a. regler för att motverka skatteplanering och en ändring av bestämmelserna om omprövning i taxeringslagen så att taxeringar i vissa fall skall kunna omprövas trots att den annars gällande femårsfristen passerats.

Det särskilda regelsystemet för beskattning av ägare till fåmansföretag, som tillkommit för att förhindra att vad som egentligen är arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattade kapitalinkomster, innebär att aktiva delägares utdelnings- och kapitalinkomster schablonmässigt delas upp i inkomstlagen kapital och tjänst. Lagrådet kan konstatera att gällande regler är mycket komplicerade. För att rätt förstå reglerna och kunna beräkna skatteutfallet av olika handlingsalternativ torde de flesta ägare av fåmansföretag behöva anlita extern expertis. Genom de föreslagna ändringarna minskar inte komplexiteten i regelsystemet, annat än marginellt. Däremot innebär ändringarna att färre personer kommer att behöva tillämpa reglerna fullt ut. Detta är givetvis en förbättring jämfört med dagens situation.

Lagrådet anser trots detta att reglerna är i behov av en allmän översyn med sikte på att förenkla regelsystemet.

Vissa av de nu föreslagna ändringarna är anpassningar till gemenskapsrätten. Dessa har i förslaget utformats så att juridiska personer och fastigheter i andra stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) i olika avseenden likställts med motsvarande svenska. Regeringsrätten har i ett mål (mål nr 1543-03, ett överklagat förhandsbesked meddelat av Skatterättsnämnden den 19 februari 2003) där frågan är om ersättningar till anställda vid en filial i Ryssland får beaktas vid beräkning av löneunderlaget, begärt förhandsavgörande av EG-domstolen. Lagrådet vill i detta sammanhang endast framhålla att det, beroende på det målets utgång, kan komma att visa sig att en inskränkning av tillämpligheten till att avse juridiska personer och tillgångar inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte är förenlig med gemenskapsrätten.

I lagrådsremissen har i förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen föreskrivits bl.a. att 43 och 57 kap. skall upphöra att gälla och att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 57 kap. I det nya kapitlet har, med vissa ändringar, nuvarande regler i 43 kap. om beräkning av löneunderlag, som också tidigare gällt för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag, inarbetats. Vidare har nuvarande regler i 57 kap., efter viss omarbetning, infogats i det nya 57 kap. Kapitlet har också utökats med ett antal bestämmelser. Den valda lagstiftningstekniken medför behov av att i författningskommentaren ange i vad mån en bestämmelse i det föreslagna kapitlet motsvarar en bestämmelse i de upphävda kapitlen. Detta har inte alltid gjorts i lagrådsremissen. Vidare bör i författningskommentaren hänvisningar ges till tidigare förarbetsuttalanden som, med den valda tekniken, fortfarande kommer att vara aktuella.

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

42 kap.

15 a §

I paragrafen, som är ny, anges i första stycket att utdelning och kapitalvinst på vissa aktier och andelar skall tas upp till fem sjättedelar. Detta innebär att beskattning kommer att ske som om skattesatsen var 25 procent. I paragrafens andra stycke anges de fall då första stycket inte skall tillämpas. Enligt vad som upplysts under föredragningen i Lagrådet är avsikten inte att första stycket skall tillämpas om en kapitalvinst skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. Lagrådet anser att detta måste komma till klart uttryck i lagtexten.

48 kap.

20 §

I paragrafen regleras hur och i vilken omfattning kapitalförluster på aktier och andra delägarätter skall kvittas mot kapitalvinster på sådana tillgångar. Enligt den föreslagna lydelsen skall kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter (med bortseende från sådana som avses i 21 §) kvittas i sin helhet, medan kapitalförluster på aktier och andelar som inte är marknadsnoterade skall dras av till fem sjättedelar och kapitalförluster på kvalificerade andelar till två tredjedelar. I det föreslagna andra stycket anges i vilken ordning avdrag för kapitalförluster enligt första stycket skall göras.

För att göra paragrafens första stycke mer lättillgängligt föreslår Lagrådet att det ges följande lydelse:

Kapitalförluster på andra delägarrätter än sådana som avses i 21 § skall dras av mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. För kapitalförluster på marknadsnoterade delägarrätter gäller att de skall dras av i sin helhet, medan kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade och inte heller är kvalificerade skall dras av till fem sjättedelar och kapitalförluster på kvalificerade andelar skall dras av till två tredjedelar.

57 kap.

7 §

I den föreslagna paragrafens andra stycke har tagits in en bestämmelse som innebär att om en andel, som är kvalificerad på grund av ett andelsbyte, avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren eller någon närstående till säljaren direkt eller indirekt äger andel i, skall tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a §, minskat med den kapitalvinst som har tagits upp i inkomstslaget tjänst, fördelas på säljarens eller den närståendes andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat den kvalificerade andelen. Andelarna i det förvärvande företaget skall därefter anses kvalificerade.

Denna bestämmelse bör enligt Lagrådets mening samordnas med den redan gällande bestämmelsen i 48 a kap. 14 §. Enligt den sistnämnda bestämmelsen skall, när äganderätten till en mottagen andel, som är kvalificerad på grund av ett andelsbyte genom bl.a. gåva, övergår till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, andelen anses avyttrad för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Båda bestämmelserna avser att förhindra att en överlåtelse till underpris av en andel som är kvalificerad på grund av ett andelsbyte skall omöjliggöra en beskattning enligt de särskilda reglerna för ägare till fåmansföretag. Medan bestämmelsen i 48 a kap. 14 § innebär att i överlåtaren skall beskattas som om han avyttrat andelen till

marknadspris, innebär bestämmelsen i 57 kap. 7 § andra stycket att tjänstebeloppet skall fördelas på säljarens eller den närståendes andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelen.

Eftersom båda bestämmelserna delvis reglerar samma situation måste i lagtexten anges vilken av bestämmelserna som skall äga företräde eller bestämmelserna på annat sätt ändras så att de inte överlappar.

Vidare bör i 57 kap. 7 § andra stycket eller i ett nytt andra stycke i 57 kap. 15 § regleras vad som skall gälla i det fall då överlåtaren har ett sparutdelningsutrymme. Även ett sådant bör, i likhet med vad som föreslås gälla beträffande tjänstebeloppet, fördelas på säljarens eller den närståendes andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelen.

En näraliggande fråga är vad som skall gälla i det fall överlåtaren har ett sparutdelningsutrymme. Enligt de föreslagna övergångsbestämmelserna avses i princip ett sparutdelningsutrymme få utnyttjas under beskattningsåren 2006–2010. Detta bör också gälla för andelar som blir kvalificerade enligt 57 kap. 7 § andra stycket. Även ett sparutdelningsutrymme bör således få överföras på säljarens eller den närståendes andelar i det förvärvande bolaget. En bestämmelse om detta bör tas in i övergångsbestämmelserna.

19 §

I paragrafen anges de krav på löneuttag som ställs upp för att ett lönebaserat utrymme skall få beräknas. I den föreslagna lydelsen återfinns uttrycket "hela löneunderlaget". I 17 § andra stycket anges att löneunderlaget är den del av den sammanlagda ersättningen som överstiger ett belopp som motsvarar tio inkomstbasbelopp. Tvivel kan

sålunda uppkomma om vad som avses med "hela löneunderlaget", dvs. om härmed avses löneunderlaget enligt 17 § eller löneunderlaget inklusive ett belopp som motsvarar tio inkomstbasbelopp. Saken bör enligt Lagrådets mening klara läggas genom en ändring av den föreslagna lagtexten.

22 §

I paragrafen finns den s.k. 100-basbeloppsregeln som föreslås ändrad endast på så sätt att gränsen uttrycks i inkomstbasbelopp i stället för som i gällande lydelse i prisbasbelopp och så att det anges att beräkningen gäller per företag. Regeln anger att en kapitalvinst inte skall tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp. Här regleras inte uttryckligen vad som skall gälla i fall då någon av de närstående har hemvist i en annan stat och där men inte i Sverige blivit beskattad för vinst vid försäljning av andelar i företaget. Enligt bestämmelsens nuvarande lydelse torde den beskattning som skett i utlandet inte kunna beaktas. För att inte riskera att bestämmelsen kan komma att befinnas strida mot gemenskapsrätten bör övervägas att låta den bli tillämplig även i fall då beskattningen ägt rum i en annan stat om beskattningen motsvarar den som skulle ha skett i Sverige om vederbörande haft hemvist här.

29 §

Bestämmelsen motsvarar 22 § i nuvarande 43 kap. I dess gällande lydelse omfattar bestämmelsen endast fastigheter i Sverige. I förslaget har fastigheter i andra stater inom EES uttryckligen inkluderats. Bestämmelsen har dock kommit att få en utformning som gör att

även fastighet i tredje stat omfattas, utan att det angivits vad som skall gälla för en sådan fastighet. Om avsikten är att fastighet i tredje stat inte skall omfattas av bestämmelsen, bör detta komma till klart uttryck i lagtexten exempelvis genom att bestämmelsen inleds enligt följande (jfr dock vad Lagrådet anfört på s. 3):

”Fastigheter i Sverige och i andra stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som” etc.

Vidare bör regeln om fastighet i en annan stat inom EES flyttas så att den kommer efter den följande meningen, som anger hur stor del av taxeringsvärdet som skall användas. Detta för att undvika att den sistnämnda meningen uppfattas som tillämplig även beträffande en fastighet i en annan stat inom EES.

35 §

Den föreslagna bestämmelsen motsvarar i huvudsak 13 § i nuvarande 57 kap. I bestämmelsen föreskrivs att den del av en kapitalvinst som skall tas upp vid avyttring av en andel som är kvalificerad genom andelsbyte, eller blivit kvalificerad genom att andelar avyttrats till ett fåmansföretag som säljaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel i, inte skall överstiga det tjänstebelopp som beräknades vid andelsbytet eller fördelades vid avyttringen till fåmansföretaget. Bestämmelsen gäller inte om andelen är kvalificerad enligt 4 § eller 6 § första stycket. Genom bestämmelsen begränsas den del av vinsten som skall tas upp i inkomstslaget tjänst. Någon bestämmelse som på motsvarande sätt begränsar den del av erhållna utdelningar som skall tas upp i inkomstslaget tjänst finns inte i det remitterade förslaget. Eftersom det här är fråga om andelar som inte är kvalificerade på grund av att andelsägaren eller någon närstående varit verksam i företaget, synes det inkonsekvent och stridande mot reglernas

syfte att - utan begränsning i tiden eller med hänsyn till det beräknade eller fördelade tjänstebeloppet - beskatta en del av den på andelarna erhållna utdelningen som inkomst av tjänst. Lagrådet anser därför att det bör övervägas i det fortsatta beredningsarbetet att i lagförslaget ta in en bestämmelse som tidsmässigt eller beloppsmässigt begränsar den omfattning i vilken erhållna utdelningar skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

I bestämmelsen regleras vidare hur en kapitalvinst i vissa fall skall beskattas när en kvalificerad andel avyttras. Systematiskt synes det bättre att bestämmelsen liksom motsvarande bestämmelse (13 §) i det nuvarande 57 kap. följer i omedelbar anslutning till övriga bestämmelser om hur kapitalvinst på en kvalificerad andel skall beskattas, dvs. efter 21-23 §§ i förslaget. Rubriken omedelbart före paragrafen, som blir 24 §, bör därvid behållas men ges en annan typografisk utformning så att det framgår att rubriken omedelbart före 21 § avser även den nya paragrafen.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.